

**Audience publique du 23 mars 2009**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 24704 du rôle et déposée en date du 7 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jérôme Bach, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2008 ayant rejeté comme non fondée une réclamation introduite le 22 novembre 2001 par la requérante à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 1999, émis le 17 août 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jérôme Bach et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 mars 2009.

---

Le 17 août 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal relatif à l'année 1999, Madame ... n'ayant pas antérieurement donné de suites à diverses demandes de précisions et de pièces probantes lui adressés par le bureau d'imposition, notamment par courriers des 1<sup>er</sup> mars 2001, 10 avril 2001, 10 mai 2001 et 2 juillet 2001.

Madame ... formula une réclamation contre ces bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal par lettre datée de son mandataire du 22 novembre 2001, tout en joignant à ce même courrier divers justificatifs.

Après avoir invité de manière infructueuse Madame ... par courrier de mise en état du 15 juin 2005 à fournir diverses précisions quant à la méthode de comptabilisation de ses

recettes et dépenses d'exploitation, quant à son activité et quant à l'affectation de divers biens immobiliers et mobiliers, le directeur de l'administration des Contributions directes, par décision du 5 mai 2008, déclara la réclamation recevable, mais non fondée aux motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 22 novembre 2001 par le sieur ..., au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 1999, les deux émis le 17 août 2001 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 15 juin 2005 et le silence que la réclamante y a réservé à ce jour ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que, même sans être visé explicitement par la réclamation, le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 se trouve néanmoins affecté d'office en application du § 5 de la 2e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. § 7 GewStG.), pour le cas où il en résulterait une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;*

*Considérant que pour l'année litigieuse la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé à divers redressements des frais généraux déduits des revenus provenant d'une entreprise commerciale ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en date du 1<sup>er</sup> mars 2001 et par rappel du 10 avril 2001, le bureau d'imposition avait invité la réclamante à présenter les pièces à l'appui concernant certains postes de frais, au total de 1.796.549 francs ;*

*Considérant qu'au cours du mois d'août 2001, la fiduciaire de la réclamante présenta des documents demandés avec une lettre d'accompagnement pour signaler déjà qu'un certain*

*nombre de factures manqueraient et qu'elle aurait constaté lors d'un contrôle, qu'il existerait, par inadvertance, un double emploi pour d'autres factures ;*

*Considérant qu'après analyse des justificatifs ainsi soumis, le bureau d'imposition procéda à l'imposition d'un bénéfice commercial en éliminant des frais généraux, d'une part, les doubles emplois (237.839 francs) et les dépenses sans pièces justificatives (158.935) et, d'autre part, la part privée de certains postes (amende, cotisations, voiture, voyages, déplacements, téléphone) se chiffrant à 201.137 francs ;*

*Considérant que la réclamante conteste les reprises opérées et notamment sur*

<i>frais de voiture</i>	<i>87.416 francs</i>
<i>frais de voyage et déplacements</i>	<i>80.243 francs</i>
<i>frais de représentation</i>	<i>30.000 francs</i>
<i>carte membre Cercle Munster</i>	<i>10.000 francs</i>

*Considérant que la réclamante prétend qu'une reprise sur les frais de voiture déclarés d'un total de 461.175 francs ne s'imposerait pas, tout en avançant qu'une utilisation privée de 5% serait plus justifiée; qu'elle ne soutient son allégation cependant par aucun autre moyen tel que carnet de bord ou toute autre preuve tangible de ses déplacements professionnels ;*

*Considérant que la réclamante prétend qu'une reprise sur les frais de voiture déclarés d'un total de 461.175 francs ne s'imposerait pas, tout en avançant qu'une utilisation privée de 5% serait plus justifiée; qu'elle ne soutient son allégation cependant par aucun autre moyen tel que carnet de bord ou toute autre preuve tangible de ses déplacements professionnels ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 45 LIR sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise alors qu'en vertu de l'article 12 LIR les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles; toutefois pour être déductibles il faut pouvoir documenter leur existence par des moyens probants ;*

*Considérant que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels ; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels : qu'il permet, de plus, de distinguer entre les déplacements professionnels entre le domicile et le lieu de travail et les autres déplacements professionnels ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 12 LIR certaines dépenses sont expressément exclues de la déduction; que si le catalogue de l'article 12 LIR a surtout la valeur d'une mise au point en clarifiant le régime des dépenses faites dans l'intérêt du ménage, des libéralités, des amendes et de certains impôts, la deuxième phrase de l'article 12 (1) LIR tranche les conflits de qualification en englobant purement et simplement dans une catégorie de dépenses non déductibles toutes les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ;*

*qu'il en résulte que, si une dépense répond à cette définition, elle n'est pas déductible, quelle que soit par ailleurs l'utilité qu'elle peut avoir pour la profession du contribuable; qu'il est prohibé, en particulier, de ventiler le montant de la dépense en une part privée et une part professionnelle en vue d'une qualification séparée. le législateur ayant précisément voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'il admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier ;*

*Considérant, qu'en l'espèce, la réclamante a présenté des copies de reçus établis par des établissements de restauration mentionnant uniquement "repas et boissons" sans y avoir indiqué les noms des participants ou la relation professionnelle ayant motivé la dépense, que ces détails font également défaut en ce qui concerne les frais de voyages et de déplacements ;*

*Considérant que les frais relatifs au contact avec les clients sont en principe déductibles, sous réserve de leur relation professionnelle rendue crédible ;*

*Considérant également que le directeur des contributions avait invité la réclamante à fournir, entre autres, des précisions quant à la méthode de comptabilisation des recettes et des dépenses d'exploitation et à décrire en détail l'activité exercée pour compte de la maison "... " ainsi que le mécanisme de détermination et de mode d'attribution des recettes et à présenter le détail des comptabilisations des recettes et d'en indiquer, le cas échéant, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée ;*

*que cette instruction supplémentaire s'imposait notamment du fait que la fiduciaire avait enregistré des factures en double emploi et que les pièces à l'appui, présentées au bureau d'imposition ne portaient aucune marque documentant leur comptabilisation ;*

*Considérant que la réclamante ne s'est prononcée, à ce jour, sur aucun des points, sur lesquels le directeur lui avait demandé des explications ou des détails ;*

*Considérant que dès lors, en présence d'une part importante de frais non déductibles dont le montant n'a pas pu être établi avec toute la précision, la réclamante n'ayant corroboré ses assertions d'aucune façon, il y a lieu de confirmer les reprises effectuées par le bureau d'imposition ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée (...) ».*

Par requête déposée le 7 août 2008, Madame ... introduisit un recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation de cette décision directoriale déclarant non fondée sa

réclamation datée du 5 mai 2008 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 1999.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse. Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours, Madame ... expose avoir exercé la fonction d'agent commercial de la société ... France SA sur le territoire luxembourgeois de 1987 à 2001.

Elle affirme avoir dû envoyer chaque mois à ... un état des frais et autres charges exposés dans le cadre de sa fonction d'agent commercial de ..., ces frais après vérification par le service comptable de ..., lui ayant été remboursés conformément à une grille dénommée « *Expense Report* » laquelle reprenait les frais et leur montant.

Si la demanderesse admet qu'il n'existe aucune contrat entre elle-même et la société ... venant décrire la nature des frais pris en charge par ..., elle estime cependant que ce défaut ne saurait lui porter préjudice, alors que sa relation avec ... ferait l'objet « *de correspondance, de remboursement qui chaque mois ne font que confirmer les faits allégués par la requérante, et entrent, indépendamment de l'existence d'écrit, dans le champ contractuel de la relation entre ... et la requérante* ».

Madame ... reproche en substance à la décision déférée de ne pas avoir pris en compte des frais déductibles relatifs aux frais de voiture, frais de voyage et déplacement, frais de représentation, frais de téléphone, ainsi que de la carte du Cercle Munster, dont la cotisation annuelle de membre aurait également été prise en charge par ..., le montant total de ces frais portant sur un montant de 230.137 Luf soit 5.705 euros.

Elle insiste sur le fait que les frais d'inscription au Cercle Munster devraient être considérés comme des frais professionnels, en ce qu'ils trouveraient leur cause exclusivement dans l'exploitation de l'activité de représentation commerciale de la société ...

En ce qui concerne les frais de voiture, elle affirme avoir disposé de son véhicule pour réaliser ses frais de déplacement entre son lieu de travail et son domicile, pour se rendre à ses différents rendez-vous de travail au Grand Duché de Luxembourg ainsi que pour rencontrer des clients à l'étranger, de sorte que l'administration fiscale aurait au moins dû appliquer le forfait admis comme représentant la cote part professionnelle des frais d'utilisation du véhicule.

En ce qui concerne les frais de téléphone dont elle sollicite la déductibilité, elle affirme là encore avoir exposé tous ces frais dans le cadre de son activité professionnelle et que la société ... les aurait expressément considérés comme des frais occasionnés par son activité professionnelle la reliant aux 104 succursales internationales de ..., ce caractère professionnel étant « *d'ailleurs facile à vérifier car en effet la requérante ayant élu son domicile privé ... dispose également d'une ligne téléphonique privée* ». Elle estime qu'à minima l'administration

fiscale aurait dû ventiler une partie de ces frais comme étant d'origine professionnelle, le téléphone devant être considéré comme un outil professionnel au même titre que les ordinateurs.

La demanderesse fait encore grief à l'administration des Contributions directes en ce qui concerne ses frais de représentation, de voyages et de déplacement de lui avoir reproché de ne pas avoir fait figurer sur ses justificatifs, l'identité des personnes avec lesquelles elle a exposé ces frais, respectivement les occasions pour lesquelles elle a exposé ces frais de voyage, alors pourtant que la société ... aurait, après vérification, toujours accepté de lui rembourser les frais exposés ; à cet égard, elle fait plaider que l'administration serait dès lors malvenue à retenir unilatéralement que les frais exposés seraient de nature privée, « *et ce alors que celui pour lesquels de tels frais ont été exposés les reconnaît comme professionnels sans la moindre réserve* ».

D'une manière générale, la demanderesse insiste sur le fait que la société ... aurait toujours reconnu les frais par elle exposés comme étant professionnels, de sorte que ces frais, après vérification, lui auraient toujours été remboursés. Elle estime par conséquent que si la société pour laquelle elle exerçait la qualité d'agent commercial reconnaît que les frais qui lui sont demandés en remboursement seraient professionnels et viendraient s'inscrire tant dans leur cause que dans leur objet dans l'exercice de son activité professionnelle, l'administration ne saurait d'un point de vue unilatéral considérer le contraire.

Il y a de prime abord lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable. A ce titre, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses - c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective du patrimoine du contribuable - mais encore la preuve, ainsi que le relève à bon droit le délégué du gouvernement, de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

S'agissant en l'espèce de dépenses d'exploitation, il appartient à cet égard au contribuable, en application des articles 12 et 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise, cette obligation de preuve pouvant encore, dans certains cas, être renforcée.

Ainsi, en ce qui concerne les frais de restaurant causés par une invitation de l'exploitant au bénéfice de fournisseurs ou clients, le bureau d'imposition peut exiger, sur pied du paragraphe 205a (2) A.O., la désignation exacte des bénéficiaires par le contribuable, de sorte que le contribuable se trouve soumis à une obligation renforcée de preuve d'une relation économique avec son entreprise, entraînant qu'il devrait être en mesure de justifier concrètement le montant de frais de représentation par lui ainsi mis en avant<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Trib. adm. 12 février 2003, n° 14855, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 110.

Il convient encore de rappeler que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre le cas échéant l'exercice utile de ce pouvoir de réformation<sup>2</sup>.

Or force est en l'espèce de constater que la demanderesse se borne à affirmer le caractère professionnel des frais dont elle sollicite la prise en compte, en fournissant des explications qui, en substance, se limitent à leur tour à affirmer le caractère des frais exposés sur base, notamment, du fait allégué que la société ... aurait toujours reconnu la nature professionnelle des mêmes frais : la demanderesse plus particulièrement ne verse aucun document attestant de la réalité des frais allégués, de sorte à n'avoir établi ni la réalité des divers montants figurant dans la décisions directoriale déférée, ni la réalité de leur dépense ; de même, elle ne verse aucune pièce permettant de dégager en tout ou en partie la nature professionnelle des dépenses alléguées ou de procéder à une ventilation entre la part privée et la part professionnelle des dépenses alléguées.

A ce titre, la pièce versée en cause, intitulée « *Luxembourg office costs year 2000* », n'est pas probante, étant donné que provenant manifestement de la demanderesse elle-même, elle n'établit ni la réalité des montants y mentionnés, ni la réalité de leur dépense, cette dernière réalité étant en tout état de cause sujette à doute au vu de l'affirmation récurrente de la demanderesse selon laquelle elle se serait toujours fait rembourser ces frais par ... : le tribunal tient à ce sujet à souligner tout particulièrement la contradiction apparente dans l'argumentation de la demanderesse, qui, pour justifier du caractère professionnel des frais prétendument exposés, affirme que ces mêmes frais auraient été remboursés par ... : dans ces conditions, la réalité d'une diminution du patrimoine de la demanderesse doit en tout état de cause, à défaut d'autres explications circonstanciées, être sérieusement mise en doute.

La demanderesse justifie certes l'absence de toute pièce par le fait qu'elle aurait dû verser les justificatifs à la société ... afin de se voir rembourser les dits frais, de sorte à ne plus être en mesure d'apporter à l'administration fiscale luxembourgeoise les éléments de précision demandés et elle met en exergue le fait que suite à la résiliation par ... de leur relation de travail décidée le 21 novembre 2000, leurs relations auraient été à tel point conflictuelles qu'il lui aurait été impossible d'obtenir des informations ou copie de documents envoyés à la société ... pour répondre aux demandes d'explication et de fourniture de pièces émises par l'administration fiscale luxembourgeoise.

Force est cependant de relever que ces explications ne justifient pas le fait que la demanderesse a manifestement omis de réaliser des copies des justificatifs faisant actuellement défaut, précaution s'imposant à toute personne normalement prudente et

---

<sup>2</sup> Trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 550.

diligente ; par ailleurs, même à admettre la nature conflictuelle des relations entre la demanderesse et ..., un tel fait n'était pas de nature à empêcher la formulation par la demanderesse d'une offre de preuve judiciaire, ce que la demanderesse a cependant également omis de faire.

Il s'ensuit qu'à cet égard le directeur, confronté au défaut du contribuable de communiquer les pièces et informations sollicitées, a valablement pu rejeter sa réclamation pour les motifs, tels qu'indiqués ci-avant, « *que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure* ».

Force est dès lors de constater que la demanderesse, confrontée d'ailleurs déjà au stade pré-contentieux à ces demandes de renseignement et de justification, n'a pas fourni le moindre élément tangible susceptible d'étayer la véracité des frais prétendument exposés et de la réalité des paiements afférents prétendument effectués, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que les motifs de refus directoriaux n'ont pas été utilement combattus, la demanderesse s'étant en substance contentée de demander au tribunal, et avant lui au directeur, de faire aveuglement droit à ses prétentions.

La demande de la requérante tendant à obtenir la prise en compte des montants indiqués ci-avant est dès lors à rejeter et le recours en réformation est partant à déclarer non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

rejette le recours ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 mars 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünnen, premier juge,  
Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert